

O Moderno Direito Tributário Alemão

Traduzido e condensado da obra "Steuerrecht"
de Klaus Tipke/Joachim Lang, 18ª edição,
Parte Geral, por Luiz Doria Furquim
Desembargador Federal inativo do TRF 4ª Região
Publicado na Edição 20 - 29.10.2007

Generalidades

Submetendo inicialmente os tributos e o Direito tributário a uma análise panorâmica de suma importância na ordem jurídica e econômica, Klaus Tipke e Joachim Lang, em Steuerrecht, 18. ed., Köln, 2005, coadjuvados por uma plêiade de eméritos tributaristas, mostram o como, o porquê e a extensão do sistema e dos tributos em espécie no cotidiano da população, com ênfase em seus expoentes econômicos.

"Desiderato central deste livro é desenvolver o Direito Tributário tal como parte de um Ordenamento do Direito próprio de um Estado de Direito e especialmente como Direito com a função da Justiça Tributária", declaram os autores.

Ato contínuo, assentam as bases materiais da Justiça Tributária no binário moral impositiva do Estado e moral do contribuinte. O primeiro deve agir jusestatal, e não fiscalmente. Exemplo: não pode o Estado lançar mão de razões do Bem Comum na proteção do ambiente para favorecer a espoliação fiscal dos cidadãos.

A semelhantes efeitos abusou-se no satisfazer interesses grupais e individuais, numa política tributária orientada eleitoralmente, propiciando o desaparecimento da moral tributária e da consciência jurídica dos contribuintes, porque aí, raciocinam, "justos são aqueles tributos que são pagos pelos outros", insurgindo-se contra os que lhes são cobrados. Papel do legislador é, pois, tornar necessárias medidas preventivas. Nada de acionismo legislativo pró e contra grupos sociais, o que faz do Direito Tributário o multirreferido caos tributário.

Deve ter em mente o legislador que tributos são exigidos especialmente para a segurança do planejamento econômico, a qual será sepultada pela febre da legislação modificadora do tributo, causadora de insegurança institucional, sem que com isso se acrescente um único cent à receita fiscal.

Como parte do Direito Público, caracteriza-se o Direito Tributário como especialização do Direito Administrativo, entrelaçando-se, todavia, com todos os demais ramos do Direito, notadamente o Direito Civil, com o qual ostenta um passado de estreita coordenação, sob o antigo primado do Direito Civil, do qual se libertou mediante a sistematização de soberanos princípios, teleológico, operando ao nível da interpretação, da igualdade, operando onipresente, ao nível da valoração (Uniformidade da tributação), cumprindo escopo de Direito de Intervenção para a preservação dos Direitos Fundamentais, segurança jurídica no Estado de Direito e estrita reserva legal.

Decorre, porém, da ordem constitucional uma “unidade de valor da ordem jurídica” que afeta os regramentos dos diferentes setores do Direito, impregnando especialmente as relações entre Direito Tributário e Direito Social. Confrontados, esses dois ramos projetam uma imagem reflexa, que toma assento no princípio da capacidade contributiva tributária. Que sobrepaire, assim, um mínimo vital tributário ao mínimo necessário à existência quantificado pelo Direito da Assistência Social, o que satisfaz também uma valoração válida fundamental. Sob pena de ser destruída a “unidade do ordenamento jurídico”, deve o Direito Tributário respeitar valorações fundamentais de outros setores do Direito, a serem respeitadas segundo a teleologia própria do Direito Tributário. Atente, ademais, o Direito Tributário para as dificuldades de observação da “unidade da ordem jurídica” nas hipóteses de concorrência de valores, que não podem ser cancelados ou iludidos por aquele, sempre que uma tal via, através de teleologia própria, não esteja suficientemente justificada.

Conteúdo Didático

Passemos de pronto ao panorama do conteúdo didático do Direito Tributário:

A Parte Geral do Direito Tributário compreende Fundamentos da Ordem Jurídica Tributária, Direito Obrigacional Tributário e Direito Processual Tributário.

Definem os Fundamentos a Constituição e o Direito Constitucional. Mas o conceito de tributo não-lo dá o Código Tributário (§ 3 I Abgabenordnung). Por sua vez, a Grundgesetz, nos arts. 105-108, regula a partilha dos tributos aos Poderes Estatais Tributários.

O Direito Obrigacional Tributário Geral é regulado na segunda parte do Código Tributário. E ainda assim não conclusivamente. Tal como o Código Civil (BGB), regula as relações obrigacionais, mas, ao revés, exclusivamente públicas. Como nasce a pretensão tributária di-lo o §

37 do Código Tributário. Distintas são as normas intervenientes na relação jurídico-tributária. As regulamentações sobre os sujeitos passivos tributários não pertencem ao Direito Obrigacional Tributário, pois interessam ao Direito Processual Tributário.

Marcante é a linha divisória entre o Direito Obrigacional Tributário Geral e o Especial. Posto que a matéria dos tipos tributários em particular pressupõe um conhecimento preciso do Direito da Utilidade Pública e leis especiais, confine-se o Direito Obrigacional Tributário Geral aos regramentos gerais das relações obrigacionais tributárias no Código Tributário.

A realização dos direitos fundados na relação obrigacional tributária é regulada no Direito Processual Tributário, compreendendo o Direito da Organização Administrativa, a teoria da ação administrativa, o processo de fixação e cobrança dos tributos, bem como a tutela jurídica no D. Tributário.

Ao Direito Tributário Especial correspondem o Direito Obrigacional Tributário Especial e os setores especiais do D. Tributário, como o Direito Tributário Empresarial e o Direito Tributário Internacional.

Erroneamente é o Código Tributário caracterizado como lei fundamental tributária (Steuergrundgesetz). Não o é, mas a Constituição. O Código Tributário, assim chamado lei-quadro (Mantelgesetz), diversamente do Código Social, contém pouco em matéria de princípios e os da imposição são abordados fragmentariamente.

O Código Tributário (1977) não vale para todos os tributos, mas apenas para os regulados pelo Direito Federal ou pelo Direito da Comunidade Européia, desde que administrados por autoridades federais. ou do Land. Para as leis tributárias municipais devem ser observadas especialmente as Kommunalabgabengesetze, salvo se nas leis municipais for prescrita a norma do Código Tributário.

O ritmo acelerado da legislação tributária modificadora confere candente atualidade à questão "Direito Tributário – Caos, Conglomerado ou Sistema?", proposta e predominantemente investigada durante a vida de Klaus Tipke. O Direito Tributário não é manejado como matéria de Direito, mas, sim, transformado em veículo de propostas político-partidárias e de interesses de grupos, que na Democracia pluralística suplantam o Bem Comum. Conseqüências: não só injustiça, mas também, insegurança tributárias. O cidadão sente o Estado Tributário não como Estado de Direito, mas como insaciável Leviatã. Conseqüentemente, vê-se legitimado a lançar mão de sugestões e artimanhas tributárias

suspeitas de ilicitude. A burla ao Estado, a sonegação fiscal, assume o caráter de delito de cavalheiro.

Compreendido, porém, como um estágio de desenvolvimento histórico, o caos tributário não resulta necessariamente da Democracia pluralista, mas sobretudo de um atraso jurídico a ser sobrepujado, mais cedo ou mais tarde, pelo Estado Tributário concebido como Estado de Direito.

A qualidade das leis tributárias não prescinde de um sistema externo, responsável pela maturidade delas. O sistema externo do Direito Tributário encontraria sua expressão ideal em um código tributário, garantindo uma estrutura formal e lingüística de ordenamento, proporcionando ao contribuinte, a par de uma imposição juridicamente transparente, um panorama da totalidade de sua oneração. O caos tributário forma uma base típica de nascimento de uma codificação. Assim foi com o Corpus Juris Civilis de Justiniano I, o Code Civil de Napoleão e o BGB (Código Civil Alemão), que solucionou a diversidade dos Direitos do Land e da Província alemães.

E quanto ao conteúdo, segundo o entendimento da dominante jurisprudência valorativa, inspiram-se as regras de uma ordem jurídica em determinadas valorações, que, cotejadas entre si e ratificadas nas regras da ordem jurídica, fundamentam a isenção de contradição. São elas que, por um lado, ajustadas ao caso, dão expressão ao consenso ético-jurídico da comunidade jurídica e, por outro, são ajustadas à lógica material do objeto do regramento. Sumamente importante é a cooperação interdisciplinar das ciências tributárias para o conhecimento da racionalidade econômica do Direito Tributário.

Princípios portadores de Sistema

E de onde extraímos o sistema de conteúdo ou interno do ordenamento jurídico senão de princípios como valorações fundantes da ordem institucional? Esses critérios diretivos que permitem, através do consenso ético-jurídico, justificar decisões jurídicas necessitam incessantemente, embora não prescrevam nenhuma consequência jurídica, de concretização. Regras ou normas são aplicáveis ou inaplicáveis, mas os princípios jurídicos exigem a realização otimizada do consenso ético-jurídico a elas imanente, consubstanciando pois, comandos de otimização. Principiologicamente concatenada, a Ordem Jurídica não é monística, mas pluralística. Podem os diversos princípios jurídicos em uma regra cooperar, suplementar-se ou contradizer-se mutuamente, ostentando assim ou um conteúdo construtivo ou proibitivo (por exemplo,

tributação segundo a capacidade contributiva e limites constitucionais à tributação, respectivamente). E até concorrem freqüentemente (por exemplo: proibição de uma tributação excessiva segundo a capacidade contributiva).

Destaquemos, a propósito, como sistemáticos do Direito Tributário aqueles que sustentam o sistema jurídico tributário como um todo. Trata-se de princípios que o Estado de Direito garante, princípios de Jusestatalidade formal e material. De imediato são os constitucionais princípios da igualdade, da legalidade, da proibição do excesso ou o construtivo social-estatal da imposição socialmente justa. E, embora não seja previsto expressamente na Constituição, o princípio da capacidade contributiva alcança obrigatoriedade e força vinculante através da aplicação do princípio da igualdade e outras normas constitucionais tributariamente relevantes.

Aqueles concretizados para valerem somente para grupos de normas em espécie do Direito Tributário são subprincípios de força constitucional: princípio da universalidade, princípio da totalidade, princípio da tributação individual, princípio objetivo/subjetivo de liquidez, que são exemplos para o imposto de renda.

Simplesmente legais são os princípios importantes para o desenvolvimento jurídico –dogmaticamente conseqüente de setores parciais do Direito Tributário. Exemplos, para o imposto de renda: princípio da renda de mercado (admissível constitucionalmente seria também um imposto de renda sobre o aumento do ativo líquido global, inclusive doações e heranças), o princípio do valor nominal (ao princípio da capacidade contributiva corresponderia melhor um princípio do valor real), princípios de formação do balanço.

Depende de sua posição na hierarquia dos princípios a necessidade de concretização dos princípios jurídicos. Um princípio superior, como o da capacidade contributiva, é, relativamente à graduação, abstrato e, por isso, impreciso.

Quanto à finalidade, classificam-se as normas tributárias em: a) normas de finalidade fiscal (finalidade financeira ou arrecadatória: servem para cobrir necessidades do orçamento público – função primária – orientam-se pelo princípio da capacidade contributiva ou devem fazê-lo); b) normas de finalidade social (direcionantes – reguladoras, dirigistas, intervencionistas, instrumentalistas), político-social, político-econômica, político-cultural, político-sanitária, político-profissionalmente motivadas; c) normas de finalidade simplificadora (facilitam, por motivos técnico-econômicos, a aplicação do Direito Tributário, por exemplo: por tipificações, liquidações globais, franquias e limites de isenção).

A classificação das normas no grupo correto é relevante: a) para a apreciação da questão de se saber se existe um favorecimento fiscal; b) para a aplicação do direito, pois a interpretação teleológica ou com base em princípios pressupõe o conhecimento do escopo normativo; c) para a avaliação da norma singela sob o ponto de vista da individualmente justa distribuição de ônus e vantagens, especialmente sob o aspecto do princípio da igualdade; d) para a aplicação do § 40 AO (abuso das possibilidades de formas jurídicas), que vale somente para normas de fim fiscal; e) para o conhecimento de efeitos econômicos; f) para leis sociais que se referem ao conceito de renda da lei do imposto de renda.

Um Direito Tributário Sistematizado não é em absoluto mera questão de estética ou cosmética jurídicas. Frente a um não sistematizado, o Direito sistematizado, além da vantagem de maior harmonia, tem boa disposição, clareza, transparência, inteligibilidade, praticabilidade, didática e apreensibilidade, comprovabilidade e interpretabilidade. Faltando a disciplina dos princípios ético-jurídicos (sistema interno), não haverá também nenhum ordenamento de justiça, indispensável pressuposto para uma boa legislação tributária.

Sistemicamente dependente é o método de aplicação do Direito. Com seus princípios, o sistema interno proporciona:

a) adquirir critérios de orientação teleológicos. Uma interpretação que não considera o sistema interno degenera facilmente em vagabundagem metódica pendente de solução (Gefühlsjurisprudenz), freqüentemente debaixo da capa do assim chamado "ponto de vista econômico", ou evidencia-se tal qual cega jurisprudência de conceitos (Begriffsjurisprudenz). Nada contra o ponto de vista econômico, que, corretamente entendido, é o reflexo do princípio da imposição segundo a capacidade contributiva econômica e, por isso, teleologicamente interpretado.

b) descobrir e colmatar as lacunas da lei. O legislador parte de determinados princípios ou avaliações, mas, no traslado para os tipos legais, não leva conseqüentemente ao final, não sendo o princípio, assim, plenamente satisfeito.

Diz-se, por isso, que há uma brecha sistêmica. A lacuna é passível de ser colmatada, com auxílio do princípio. Dá-se a isso o nome de aplicação analógica da lei.

c) descobrir as ofensas à regra da igualdade, que exige uma aplicação lógica, universal, das valorações legislativas. Todavia, se apresentam motivos materiais para a diferenciação de valorações

(especialmente em casos de tipos assentados valorativamente atípicos), é justificada uma ruptura do sistema.

d) exercer a discricionariedade conforme o § 5º AO.

Jusestatalidade e Direito Tributário

A Qualidade de Estado de Direito – Jusestatalidade – significa que a prática do Poder Estatal, quando dividido, é somente admitida com base em uma Constituição que garanta os direitos fundamentais e em leis formal e materialmente promulgadas constitucionalmente com o objetivo da garantia da Justiça e da Segurança jurídicas.

Assim se estabelece na Constituição a divisão de Poderes:

“A Legislação está à Ordem Constitucional, o Poder Executivo e a Jurisprudência estão à Lei e ao Direito vinculados.” (Art. 20 III GG)

Seguem-se os limites para eventual alteração da Constituição:

“Uma modificação desta Lei Fundamental, através da qual a organização da União em Länder, a cooperação em princípio dos Länder na Legislação ou em que os princípios assentados nos artigos 1 e 20 são perturbados, é inadmissível”. (Art. 79 III GG)

Cláusulas pétreas consubstanciam princípios básicos vinculantes:

“(1) A Dignidade do Homem é intocável. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo Poder Estatal.

(2) O Povo Alemão reconhece por isso por invioláveis e inalienáveis os Direitos Humanos como fundamento de toda comunidade humana, da Paz e da Justiça no mundo.

(3) Os direitos humanos consequentes vinculam a Legislação, o Poder Executivo e a Jurisprudência como Direito imediatamente vigente.” (Art 1 I II III GG)

Ao configurar o Estado Federal em União e Länder, estabelece a Constituição o caráter democrático e social do mesmo. (Art. 20 I GG)

“Quanto ao Poder, todo ele emana do Povo (Art. 20 2 GG) e é exercido pelo Povo em eleições e votos e através de Órgãos especiais do Legislativo, do Poder Executivo e do Judiciário.”

Mas, na perspectiva histórica, pode ocorrer a subversão da ordem de legitimidade do Poder se for o caso, prevê a Lei Fundamental que esse mesmo Poder seja restabelecido por iniciativa de qualquer do

Povo, mediante empreendimento baseado no próprio direito constitucional, verbiis:

E “contra quem quer que empreenda remover esse Ordenamento todos os alemães têm o direito de resistir, se não houver outro recurso.” (Art. 20 4 GG)

Jusestatalidade formal

Como já se esclareceu, historicamente apenas se reconhecia a Jusestatalidade formal, que reconhece a separação dos Poderes, o domínio da lei, a legalidade da Administração e a tutela jurídica contra atos do Poder público por meio de tribunais independentes. Realizava-se assim apenas a segurança jurídica.

A deformação do Estado de Direito previsto pela Constituição de Weimar pelo Nacional-Socialismo tornou claro que um Estado de Direito sem garantia material de Justiça é ilusório. Dessa forma, a Lei fundamental da BRD, assumindo os elementos formais do Estado de Direito, com base nas experiências negativas com a Constituição de Weimar, acrescentou elementos materiais essenciais, tais como a maneira de concretização da Justiça, através do ordenamento valorativo da lei fundamental, assegurando principalmente os direitos fundamentais, a dignidade humana, a igualdade e a liberdade.

Assim evoluiu a jusestatalidade, que antes era apenas formal, para incorporar também a jusestatalidade material. No Direito Tributário tomaram vulto as questões da justificação de tributos, de imposição uniforme segundo a capacidade contributiva e das barreiras

liberais à intervenção fiscal. E surge, então, à medida que se ocupa dos mencionados temas, a Ciência da Justiça Tributária.

Objetivo do Estado de Direito formal é garantir a segurança jurídica ao cidadão, alcançado no Direito Tributário pelo princípio da legalidade da imposição (características: certeza das leis fiscais; interdição das leis fiscais retroativas). Questão que nos parece polêmica, mormente em Direito Comparado, é a da proibição de preenchimento de lacunas ou analogia. Para Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 18. Ed., entretanto, “não há nenhuma proibição de preenchimento de lacunas ou analogia, porque aqui o objetivo da segurança jurídica, perante a jusestatalidade, deve ceder seu lugar”. (Ob. cit., ed. 18., parágrafo 4º Rz. 53).

O Estado de Direito formal protege a confiança no comportamento oficial. Aqui atuam a jusestatalidade formal e o objetivo da segurança

jurídica como ônus à jusestatalidade material para além da legalidade, pois também atos administrativos antijurídicos adquirem força preclusiva, com o que se outorga primazia à segurança frente à justiça.

Jusestatalidade material

A justiça dos tributos é explicitada em duas etapas: a) na primeira deve-se investigar o conteúdo da ordem valorativa constitucional, determinável através dos princípios da jusestatalidade material. São portadores de sistema, como critérios diretivos, determinando a justiça do ordenamento tributário; b) em seguida deduzem-se na segunda etapa, em que os tributos em espécie são investigados, se sua existência assim como seu modo de seleção dos sujeitos tributários, de escolha, dimensionamento e oneração dos objetos tributários podem ser conciliados com os princípios da jusestatalidade material. Visa-se com isso à extensão da justificação tributária para além da moldura do constitucionalmente admissível, porque na Constituição a Ordem Tributária é muito pouco concretamente vinculada, e com isso colocar o BVerfG na situação de forçar o legislador a um sistema tributário justo. O imposto sobre capitais, o imposto predial e o imposto de indústria e profissões podem ser constitucionais. Nem por isso estão desde já justificados pelos princípios da Jusestatalidade material.

Princípio da Igualdade Tributária

É através da igualdade e legitimidade da imposição que é essencialmente estabelecida a justiça tributária. Não basta a função formal-jurídico-estatal do princípio da legalidade.

Resultando da Constituição que o próprio legislador está vinculado à regra da igualdade e à justiça tributária nela ancorada, seguramente leis tributárias não eqüitativas são inconstitucionais. Inconciliável com o conteúdo de Estado de Direito material do princípio da legalidade é o positivismo legal, valorativamente neutro e, pois, vazio de justiça.

Complementam-se os princípios portadores de sistema da igualdade tributária e da legitimidade da imposição pelo princípio da imposição social-estatalmente mais justa e pelos princípios proibitivos dos limites à intervenção fiscal. Tais limites resultam: - da tutela constitucional da dignidade humana e do direito universal da personalidade, do qual é deduzido, entre outros, o do sigilo fiscal; - da proibição do excesso, entre outros, a proibição do tributo

estrangulador; - da ancorada no comando de proteção do art. 6 I GG proibição do prejuízo ao matrimônio e à família (vide Nm. 240 e seg.).

A igualdade, concepção básica de Justiça (Art. 3 I GG), é exigibilidade fundamental desde a formação da lei até a sua aplicação tanto no plano administrativo como no judicial

constitutivo e de sua execução. É preciso, pois, ter cumprimento eficiente e eficaz. Eficácia da igualdade significa, segundo o Bundesverfassungsgericht, que ela “obriga para o Direito Tributário, que os sujeitos passivos sejam por uma lei tributária jurídica e faturalmente onerados da mesma maneira” (BVerfG 84, 239- 1º enunciado; 93, 121, 134). A igualdade impositiva tem como componentes a igualdade do dever tributário normativo e a igualdade na respectiva execução na cobrança do tributo. A igualdade de gravame tributário exige “que a lei tributária material traga em si mesma tão amplamente quanto possível a garantia de sua regular exeqüibilidade” (BVerfG 84, 271). Por conseguinte, ofende a regra da igualdade a regulamentação legal se a “meta da igualdade na consequência do gravame em princípio não é atingível” (BVerfG 84, 272). O legislador deve amparar a honestidade fiscal por meio de “possibilidades de controle satisfatórias, garantidoras da igualdade de gravames tributários. No procedimento de liquidação, o princípio da declaração necessita da complementação através do princípio da verificação” (BVerfG 84, 273).

A prática administrativa ilegal ofende tanto ao princípio da legalidade quanto à regra da igualdade, sob o aspecto de igualdade na aplicação do direito. Exemplo: acordos tributários. Não pode o contribuinte invocar uma prática administrativa contrária à lei, pois não há garantia, em princípio, para uma igualdade no injusto. Exemplo: controles deficientes junto a uma classe de contribuintes não propiciam nenhum direito a contribuintes de uma outra classe, junto à qual também o princípio inquisitório (§ 88 AO) é ofendido. Não exaurindo a Administração as possibilidades a ela admitidas, não pode o contribuinte exigir, assim como outros, ser poupado. Mas, se o tratamento desigual se refere a um déficit executório estrutural atribuível ao legislador (não apenas a um defeito de execução a todo tempo ocorrente no processo de massas), a prática administrativa contrária à igualdade leva até mesmo à inconstitucionalidade da própria norma legal material (BVerfG 84, 239, 272). Se a prática for referente a leis inconstitucionais, ainda não censuradas ou declaradas inconciliáveis com a GG, subsiste a lei tributária como critério do tratamento eqüitativo até que o legislador remova a inconstitucionalidade.

Desde há muito tempo o Primeiro Senado do BVerfG aplica a proibição de arbitrio à paridade de tratamento de grupos. É nesse caso ofendida a regra da igualdade se um grupo de destinatários da norma for tratado diversamente se bem não exista entre ambos os grupos nenhuma diferença de tal espécie e de tal peso que possa justificar o tratamento desigual.

Consequência sistemática e valorativa da regra da igualdade em sua função de justiça, confirmada por decisões uniformes do BVerfG: ao legislador, na escolha do objeto tributário, deve ser reconhecido um vastíssimo campo de decisão. Uma vez tomada a decisão de débito (*Belastungsentscheidung*) deve ele transladá-la logicamente no sentido da igualdade de gravame (*Belastungsgleichheit*); a consequência sistemática e valorativa proíbe discriminações que satisfaçam apenas puros interesses individuais e de grupo. O tratamento isonômico de sujeitos passivos é a resultante da consequência sistemática e valorativa que realiza a uniformidade da imposição.

Na comparação de grupos, decisivo é o critério de comparação introduzido. A regra de igualdade, na medida em que não oferece o critério, é uma carta branca, por isso deve este ser exato, isto é, uma valoração de justiça, reconhecida pela comunidade jurídica.

São valorações de justiça isonomicamente relevantes: - os princípios portadores de sistema, ou seja, os normatizados na lei fundamental e mais o princípio da imposição segundo a capacidade econômica contributiva, critério específico tributário. A todos eles está vinculado o legislador, que tem uma margem de formação valorativa, determinada primeiramente pelo critério da justiça material referida ao objeto do regramento e em segundo lugar o critério da logicidade, pelo qual deve ser transladado com firmeza o princípio ajustado pelo qual se decidiu e manter com lógica a decisão pelo valor antes encontrado. Eis a base para a eficiência da regra da igualdade: - conhecimento de que o Direito Tributário baseia-se em uma lógica material. Nesse sentido as espécies tributárias são constitucionalmente pré-estruturadas

Princípio da Capacidade Contributiva

Pacífica jurisprudência do BVerfG exige que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica. É o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários. Dele ocupou-se já em 1776 Adam Smith, como primeira máxima tributária – equality of taxation. Orientador para muitas Constituições, foi formulado no art. 13 da

Declaração Francesa dos Direitos do Homem e dos Cidadãos de 2.11.1789, verbis: "Para manutenção da Força Armada e para as despesas da Administração é indispensável uma contribuição comunitária que deve ser distribuída de modo igual entre todos os cidadãos do Estado na proporção de suas condições patrimoniais". A Constituição de Weimar, art. 134, dispunha: "Todos os cidadãos sem distinção contribuem na proporção de seus recursos para todos os encargos públicos nos limites das leis." A Lei Fundamental, ora vigente, não contém nenhuma norma especial correspondente ao art. 134 da Constituição Imperial de Weimar. Dessa forma o comando de imposição segundo a capacidade contributiva deve ser deduzido da regra geral da igualdade.

Contra o princípio já se manifestaram alguns, argüindo-o de ambíguo. Essa opinião desconhece o caráter e a hierarquia do princípio, que marca o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Tem pois uma função demarcadora de Ramo do Direito.

O princípio foi desenvolvido no século XIX como princípio de luta de classes, para a justificativa da progressão tributária. Poucos se dão conta de que evoluiu de um princípio político de redistribuição para um de Direito, que sobretudo concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado. Mas, na sua concretização jurídica não estão em jogo progressividade tributária, redistribuição, exploração do contribuinte, e sim espécies tributárias ajustadas à capacidade contributiva e indicadores de capacidade contributiva tributária até o ponto que, como na hipótese do mínimo para a sobrevivência, deve ser negada a capacidade onerável. Não é somente princípio de intervenção, mas, também, de proteção, podendo resumir-se na fórmula "igual tributação de igual situação econômica com igual efeito oneroso". Corresponde ao postulado de eficiência, que economistas estão habituados a colocar em primeiro lugar.

Sendo o critério comparativo para normas de fim fiscal, pode ser derogado com relação às normas de fim social, nas quais valem princípios apropriados justificativos. Mesmo a tributação indireta do consumo necessita de justificação, pois não deve violar o mínimo para a sobrevivência. Não pode deixar de ser atendido o princípio mesmo nos tributos de fim social, embora passe para segundo plano.

Alternativas foram tentadas em Doutrina para o princípio da capacidade contributiva, a saber: o princípio do imposto per capita e o princípio da equivalência.

Um imposto uniforme por cabeça, igualitário, nivelando beneficiários de auxílio social, pensionistas, estudantes e milionários da renda,

nega todo elemento diferencial, ofende a proibição de arbítrio e atinge com brutal tributação o mínimo para a sobrevivência, a dignidade humana, alheando-se totalmente do pensamento de justiça geralmente dominante, como os acalorados protestos contra o imposto comunal per capita (Poll Tax= imposto eleitoral) da reforma financeira municipal Thatcheriana de 1989/90.

O princípio da equivalência é mais velho do que o da capacidade contributiva. Enraizava-se nas teorias do seguro do Século XVII, que justificam os impostos como prêmios de seguro para a proteção estatal. Concebido como contravalor das prestações do Estado, ou compensação dos custos estatais. Diversamente da equivalência individual das taxas legais, que se refere aos serviços estatais, entra em consideração apenas uma equivalência de grupos . Como era pouco provável que o grupo de beneficiários concordasse com o grupo dos devedores, impunha-se desde então o princípio da capacidade contributiva já ao final do século XVII.

Para impostos gerais – o imposto de renda (ESt), o corporativo (KSt), o sobre o volume de vendas (USt) –, exclui-se o princípio da equivalência porque não estão referidos a determinados grupos de usuários. Onde, porém, impostos devem compensar um proveito especial ou especial prejuízo, o princípio da equivalência tem primazia de consideração. Tal é o setor dos impostos ecológicos, que rompem com o princípio da capacidade contributiva. Os impostos predial e sobre veículo motorizado podem por esse princípio ser justificados, em face de uma utilização especial.

Princípio abstrato, o da capacidade contributiva necessita ser concretizado – operação mental de adscrição – e o será tanto do ponto de vista pessoal (indivíduo), como do objetivo (empresa). Essencialmente, através da seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo. Historicamente, variaram os indicadores da capacidade contributiva: a) no século XVII o mais apropriado era a posse da terra (Grund und Boden); b) no século XIX a revolução social colocou o capital no primeiro plano; c) no final do século XX volta-se progressivamente ao consumo (agressivo ao meio ambiente), como o indicador mais adequado para a capacidade contributiva. A evolução da busca de um indicador mais apropriado da capacidade contributiva corresponde à evolução da utopia do imposto único. Como tal, valia no século XVII o “produit net” da posse da terra; no século XIX foi imaginado, estabeleceu-se a convicção de que o ideal era a renda, definida como crescimento patrimonial; no século XX propõe-se uma conexão com o imposto sobre a despesa pessoal, porque admite-se que a produtividade de uma economia nacional coincide, em última instância, com o consumo individual. A idéia de que existiria um bem tributário mais qualificado já é, desde a teoria, falsa. A distribuição dos ônus fiscais

em um sistema pluritributário sobre vários bens é correta também na teoria (o imposto único não foi ainda em nenhum país concretizado). Podem-se distinguir três indicadores da capacidade contributiva: a) grandeza dinâmica de fluxo “renda” (incremento patrimonial); b) a grandeza estática do estoque “patrimônio” (fundo de consumo e investimento); c) a grandeza dinâmica de fluxo “consumo” (consumação de bens). Cada um dos indicadores é por cada tributo onerado (um tributo sobre a renda não reduz somente a renda, mas da mesma forma também as possibilidades de consumo). O tributo sobre o consumo onera também a utilização da renda. Klaus Tipke orienta sua teoria justificadora pela renda, sob a consideração de que existiria apenas uma fonte tributária: a renda armazenada como patrimônio. M. Rose: “o ônus real definitivo de um pagamento fiscal é sempre um sacrifício de consumo.” Da escolha dos indicadores dependem decisivamente os efeitos do sistema tributário. Segundo a doutrina do efeito tributário apenas o momento da intervenção fiscal é que varia. Valorizando-se em alta medida a redistribuição (nivelamento de ricos e pobres), deve a parte do Estado ser captada o mais cedo possível, antes do consumo. (imposição orientada pelo capital). Concebendo-se a sociedade liberal e individualistamente, atribuindo-se ao cidadão a responsabilidade por seu bem estar e pursuit of happiness, então deve o Estado esperar até que o cidadão consuma (imposição orientada pelo consumo), possibilitando e tornando-se o Estado amigo da poupança e do investimento, permitindo a formação de bem-estar privado.

A lei fundamental não prescreve nenhuma determinada Constituição Econômica. Tem assim o legislador grande liberdade de ação na escolha dos indicadores de capacidade contributiva.

A capacidade contributiva tributária pressupõe liquidez do pagamento do tributo. Em caso de improdutividade freqüentemente não existem recursos líquidos. Podem surgir para o sujeito passivo adicionalmente à carga tributária extensas desvantagens patrimoniais, por exemplo, custo do crédito, porque a capacidade é simplesmente presumida.

O princípio da capacidade contributiva é um princípio de valor real, não nominal; a cegueira da inflação da imposição orientada pelo capital torna a imposição independente de rendimentos de capital monetário inconciliável com o princípio da capacidade contributiva.

Fonte permanente de tratamento desigual é a avaliação do patrimônio estocado.

Hoje em dia é lamentada a “decadência do direito tributário da renda”, a caotização do direito tributário da renda”. Flanco vulnerável de sua legitimidade: resistência mais extremada ao tributo, cultura da evitação do imposto, que não somente ao contribuinte estúpido ou

lerdo de inteligência, mas também ao contribuinte do imposto sobre o salário, ao nada atraente mandante tributário é impenetrável, despesas excessivas de consultoria e administração, fluxo dos processos fiscais, síndromes fiscal da fuga de capital e da sonegação fiscal, déficits de consciência jurídica, formas contratuais civis impróprias, estratégias minimalizantes de imposto levando a erros capitais e insuportável complicação da legislação e aplicação do direito são os sinais de abusiva, desproporcionadamente distribuída carga fiscal da renda só parcialmente considerada.

Imposição orientada pelo Consumo

Os conhecimentos da teoria da otimização tributária efetuaram a mudança de paradigmas teórico-tributários de uma imposição orientada pelo capital para uma orientada pelo consumo. Distingue-se da orientação dos impostos sobre a renda da oneração tributária do consumo através dos impostos indiretos, investidos de repercutibilidade. Eles oneram a capacidade contributiva econômica, afetados pela desvantagem de não poderem considerar as relações pessoais dos consumidores, sobre os quais o imposto repercutiu. Inobstante recaírem sobre um indicador da capacidade contributiva, eles precisariam ser no mínimo restituídos na medida em que oneram o mínimo vital necessário à existência.

Ganha o sistema europeu harmonizado de imposto de consumo em qualidade de justificação a partir do momento em que os impostos especiais de consumo adquirem cada vez mais o caráter de impostos de fim social.

A orientação pelo consumo desenvolve-se como novo método de tributação. Rendas investidas ou poupadas não são mais tributadas, aguardando-se o momento de sua consumação, para só então onerar os seus frutos. A imposição posposta (*nachgelagerte Besteuerung*) e o ajuste de poupança (*Sparbereinigung*) fazem-se notar como princípio jurídico concretizado principalmente no âmbito da previdência futura de trabalhadores. O funcionário público é já inteira e posposicionadamente tributado, porque a pensão gerada durante sua vida profissional só será tributada no momento da abundância. O mesmo se diga dos segurados obrigatórios do seguro legal de pensões. Outras formas de previdência são introduzidas pela lei do patrimônio do idoso estendendo o conceito de uma imposição posposta. As empresas são tributadas posposicionadamente através de impostos cash-flow: a base de cálculo consiste de depósitos e pagamentos em um determinado período. Uma tributação plenamente posposicionada realiza também uma alíquota zero nos impostos sobre pessoa jurídica. Registrados são apenas os depósitos e pagamentos de participação ao nível de quotistas. Tendência internacional: rebaixar bem abaixo do nível da alíquota máxima do

imposto de renda, espécie de descontração classificável como imposição parcialmente posposicionada da renda da empresa.

Imposição saneada de juros (Zinsbereinigte Besteuerung): os rendimentos só são tributados na medida em que ultrapassem a remuneração usual de mercado de capital.

Produz o mesmo resultado da neutralidade intertemporal da imposição posposta, mas garante uma melhor continuidade das receitas fiscais.

Orientada pelo consumo, a imposição de rendas não privilegia rendas de capital, frente às do trabalho, pelo contrário, cumpre o indicador de capacidade contributiva direcionado à renda de vida [Lebenseinkommen]. Seus métodos têm em mira a igualdade em duração da vida ou suprapериódica (a assim chamada neutralidade intertemporal) da imposição. A análise suprapериódica dos impostos sobre a renda conclui por gravosas ofensas ao princípio da capacidade contributiva através da imposição por períodos: quem gera sua renda de vida em menor tempo é onerado mais rigorosamente do que aquele cuja renda (por exemplo, funcionário público) é bem distribuída pelo tempo de vida.

A orientação pelo consumo da renda de mercado serve portanto à isonomia, enquanto a capacidade contributiva é medida uniforme e suprapериódicamente. A tradicional imposição por períodos contradiz o princípio da capacidade contributiva e não apenas teoricamente, mas sobretudo como de execução na prática não conseqüente a sistema.

A tributação de rendas tradicional e a moderna orientada pelo consumo distinguem-se somente no momento da imposição, e não pelo tamanho da base de cálculo. É o escopo de uma assim chamada comprehensive income tax, um imposto de renda orientado pelo consumo eficiente quanto ao resultado. De fato, os “respiradouros” da imposição periódica podem ser reduzidos por uma imposição posposta. Evidencia-se por aqui um método como princípio jurídico da imposição-investimento.

Finalmente, ao início do século XXI, a orientação pelo consumo é também fomentada pela crescente realização de fins protecionistas do meio ambiente, o que pode acontecer em duas direções, a primeira mediante a aplicação, desviante da imposição segundo a capacidade contributiva, de normas de finalidade social; a segunda ainda mediante uma reforma de normas e tributos de finalidade fiscal, com o objetivo de uniformidade suprapериódica da imposição.

Normas de finalidade social

Afastam-se do assestado princípio da capacidade contributiva as normas com finalidade social, como, por exemplo, impostos ecológicos e normas de fim social exacerbatentes de impostos. Normas de fim social podem operar tanto favorecendo como exacerbando: a soma global de distância [Entfernungspauchale]. Mas não pode, de conformidade com a proibição de arbítrio, haver nenhum motivo discricionário. O motivo de justificação diante da ofensa ao princípio da capacidade contributiva deve ser ponderado e servir a interesses do Bem Comum. Nisso pode bem ser o princípio da capacidade contributiva restringido, mas não eliminado.

Normas de finalidade social podem realizar o princípio da necessidade com vistas à desoneração fiscal. Devem ser diferenciadas com precisão das normas de finalidade fiscal, que não consideram a existente capacidade contributiva tributária, como, por exemplo, normas para a isenção do mínimo necessário à existência. Por ela toma-se em consideração uma incapacidade contributiva adicional, por exemplo, a promoção da casa própria da família, através de um assim chamado abono de família para construção [Baukindergeld], ou a promoção de participações dos trabalhadores no capital. Baseiam-se antes mesmo do interesse das famílias no interesse da Coletividade, em que as condições de vida da família sejam materialmente garantidas e em que contradições sociais entre trabalhadores e proprietários de empresas sejam eliminadas.

O princípio do merecimento pretende recompensar uma determinada conduta proveitosa ao interesse coletivo. Centrados nesse princípio estão os favorecimentos fiscais para investimentos em regiões economicamente fracas ou para fins de Bem Comum, como a proteção de monumentos e ao meio ambiente.

Mesmo que uma ordem jurídica se reja por princípios adequados ao caso concreto ela também precisa ser prática. E em Direito Tributário é bastante volumoso o número de casos massificados, que urgem por uma solução uniforme contando com normas de finalidade simplificadora. Mas o lucro da praticabilidade não pode ser obtido através da perda considerável em Justiça do caso concreto. Como princípio primário de oportunidade não tem a mesma validade dos princípios éticos.

Mesmo que o Direito Tributário seja reduzido à mera regulamentaridade de Estado de Direito [rechtsstaatliche Regelhaftigkeit] aplica-se a divisa: “Justiça Tributária através de simplificação fiscal”. Visando ao descongestionamento da administração trabalha o legislador com tipificações por cálculo aproximativo (Pauschalierung) – taxas médias, isenções

simplificadoras, quotas isentas e limites de isenção. Fixa-se assim uma normalidade média.

Legalidade da imposição significa duas coisas distintas: a) atribuição de cargas tributárias reservada à Lei. Fixação de um tributo pressupõe que seja preenchido um tipo legal, ao qual a lei conecta um tributo como consequência jurídica (tipicidade da imposição); b) Regulamentos e atos administrativos não podem chocar-se com a lei (primado da lei).

Como a reserva geral da lei para intervenções na liberdade e propriedade, a reserva legal tributária tem também dois componentes: o componente formal-estatal da segurança jurídica e o componente material-estatal da justiça democraticamente legitimada. Princípio do Estado de Direito e Ordem Democrática, pilares constitucionais de sustentação da Reserva Legal são integrados pela Reserva Legal do Estado de Direito (que vincula a legislação à Ordem Constitucional) e pela Reserva de Parlamento.

Mas o de Reserva Legal não é um princípio expreso na Constituição, ao contrário de muitas Constituições estrangeiras. É no entanto deduzido da mesma: a) quando refere que a liberdade de ação econômica como emanção de livre desenvolvimento da personalidade (Art. 2 I GG – BVerfGE 6, 32, 36 Elfes Urteil) somente pode ser limitada com base – corporificada mediante leis constitucionais – na Ordem Constitucional; b) quando vincula o Poder Executivo e a Jurisprudência à Lei e ao Direito (Art. 20 III GG); c) quando são integrados pelas leis o conteúdo e limites da propriedade e direito sucessório segundo o art. 14 I 2 GG: só através de lei ou com base em uma lei que regule o modo e a extensão da indenização pode ocorrer uma desapropriação. Como a imposição em qualquer caso é uma intervenção mais onerosa do que a desapropriação, já que é executada sem indenização, a vinculação pela via constitucional à lei é também relativamente ao art. 14 III GG, conseqüente.

Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade da imposição é também previsto em lei ordinária (§ 3 I AO). Nasce a pretensão fiscal e outros direitos surgem da relação obrigacional tributária através da realização do tipo.

Tanto o tipo como as suas consequências jurídicas precisam estar previstos na lei. Essa a diferença inarredável entre a tipicidade penal e a tributária. A primeira fornece ao juiz apenas os quadros penais, que são amplos. Agentes fiscais e Juízes tributários não podem assentar nada segundo sua descrição, o tributo deve resultar da lei

mesmo quanto ao montante. Exceções necessitam de autorização legal.

Ao conceito de tipicidade da imposição liga-se também um outro sentido: - sujeito passivo, objeto imponible, base de cálculo e alíquota devem resultar de lei formal. Autorizações do legislador ao regulamentador somente são admissíveis (Art. 80 I GG) se suficientemente determinadas quanto ao conteúdo, finalidade e extensão, isto é, somente quando estabelece o sujeito passivo, o objeto imponible, a base imponible e a alíquota.

O princípio estende-se também a isenções, reduções de impostos e demais vantagens fiscais. Conseqüentemente, nem autoridades nem tribunais podem abater a dívida fiscal sem base legal (favorecendo).

Direito Tributário também não pode apoiar-se em direito consuetudinário. (Art. 105 GG)

Necessita da mesma forma de autorização a renúncia por razões de equidade ou por razões de simplificação. Pelo mesmo princípio da legalidade não é admissível a imposição por opção [Besteuerung nach Wahl]. Um tal princípio, todavia, não pode evidentemente servir de estorvo a uma interpretação de lei. Discutível é se uma colmatação de lacunas na lei é admissível através da analogia.

Faz parte do conteúdo do princípio da legalidade não só uma proibição de desvio, mas também uma ordem de aplicação. Inadmissível não apenas a imposição aberrante da lei, mas também a omissão de imposição a despeito de determinação legal. No caso de devedores solidários a autoridade pode escolher, discricionariamente, contra quem demandar, mas precisa chamar um dos devedores.

Contrariamente aos sujeitos passivos a autoridade fiscal não pode exercer nenhum arbítrio, fazendo concessões contra legem, por comodidade ou oportunismo. Assim a Municipalidade infringe a proibição de vinculação quando se obriga contratualmente frente a uma empresa a dispensar o imposto de indústria e profissões por um certo tempo. Esse contrato fiscal é nulo por ofensa à proibição de acordo derogante da lei.

Em hipóteses de investigação de situação de fato mais complicada, entre as quais se contam casos de estimativa, investigação de valor e prognose orientada para o futuro, admite o BVerfG um entendimento fático vinculante de ambos os lados. Em observação mais precisa, o instituto jurídico do "entendimento fático" [tatsächlichen Verständigung] criado pela Jurisprudência nada mais é do que um contrato de direito público.

A exigência de determinabilidade vigora tanto para o tipo quanto para as consequências jurídicas. A divisão de Poderes pode ser afetada por uma lei, na medida em que, por indeterminabilidade, abrir ela mais espaço ao Executivo e ao Judiciário. Decisões discricionárias devem ser preestabelecidas quando no sentido do § 5 AO for possível. Isso não ocorre quando não se pode saber qual é o fim da autorização. Não há muita clareza nas diretrizes da jurisprudência do BVerfG. Ele decidiu que tipos fundamentadores de tributos precisam ser determinados de tal modo que possa o sujeito passivo calcular de antemão a carga tributária que lhe corresponda. Ora, assim como se enuncia essa fórmula, muitos são os preceitos do Direito Tributário que teriam de ser declarados inconstitucionais. No entanto, o BVerfG ainda em nenhum caso declarou inconstitucional uma norma por motivo de indeterminabilidade.

Pois bem, um Direito Tributário que possibilite até mesmo ao leigo “calcular de antemão” sua carga tributária não é factível, nem existe em parte alguma do mundo. É inevitável um nível maior ou menor de abstração. Assim sendo, só por motivos de extrema indeterminabilidade deve ser declarada a inconstitucionalidade da norma com essa eiva.

Tutela da confiança e Proibição de leis retroativas

Não há na Constituição uma proibição expressa de leis tributárias retroativas, mas o BVerfG deduz do princípio da segurança jurídica no Estado de Direito em combinação com os direitos fundamentais turbados uma proibição em princípio de leis retroativas, inclusive tributárias. Contrapõe-se a proibição de retroatividade à eficácia temporal retroativa de leis mais gravosas. Estas não são apenas leis que ordenam retroativamente um gravame, mas também as leis que restringem ou suprimem uma vantagem. Leis que unicamente consagram um entendimento jurídico até então já praticado não são mais gravosas.

Desde 1960 o BVerfG distingue entre retroação própria (retroativa) e imprópria (retrospectiva): a primeira se dá quando a lei intervém modificando como em tramitação tipos pertencentes ao passado; a segunda quando atua sobre o futuro de situações de fato e relações jurídicas atuais ainda não concluídas, desvalorizando simultaneamente posteriormente no todo a posição jurídica.

Admissível é pois segundo a jurisprudência em princípio a retroatividade imprópria. Mas também nos casos de leis retroativas “próprias” a proibição é abrandada por meio de um catálogo de quatro exceções, a saber:

- quando o cidadão devia contar com essa regulamentação na data referida pela lei como aquela em que teriam início as consequências jurídicas;
- quando o direito vigente é obscuro e confuso;
- quando o cidadão não pode confiar na aparência jurídica produzida por uma norma inválida;
- quando razões compulsórias do Bem Comum justificam uma determinação de retroatividade.

Crítica: a jurisprudência do BVerfG foi sempre criticada na doutrina mormente porque o elevado número de votos divergentes aponta as dificuldades de desenvolver uma dogmática geral compreensível da retroatividade. Especialmente visada é a terminologia da retroatividade e sua conexão da tutela da confiança com o tipo constitutivo da dívida fiscal.

Objeto da tutela da confiança é a ativação da confiança; no caso do Direito Tributário, a conduta relevante para a imposição. Deve-se desdobrar a proibição de retroatividade como um instituto com escopo de tutela da disposição intermediário da segurança do planejamento tributário. Para isso falta terminologia da retroatividade que seja orientada para a formação de consequências jurídicas e a realização do tipo tributário. Deve-se partir da disposição juridicamente relevante da confiança para o conceito de retroatividade. Dois momentos devem ser considerados: o momento no qual a disposição econômica e juridicamente vinculante é isolada e o momento no qual a tutela da confiança deixa de existir em consequência de medidas legislativas. Disso resulta: apresenta-se efeito retroativo no sentido da proibição se uma lei altera consequências jurídicas para atuações em confiança que perante a lei definitivamente aprovada devem ser julgadas encerradas. Com essa definição unifica-se o conceito de retroatividade, o que leva a um balanceamento unificado da tutela da confiança em antagonismo com a demanda legislativa para o Bem Comum (especificado mediante um catálogo de quatro exceções no âmbito dos assim chamados autênticos efeitos retroativos).

Segurança jurídica e revogação ou alteração de leis

Não conte o cidadão que o legislador vá manter sua situação jurídica sempre e irrestritamente. Revogação ou modificação de leis perturbando o planejamento do sujeito passivo são muito comuns, agravando para o futuro. Outro efeito: a supressão futura de consequências jurídicas, que até agora são qualificadas como

retroatividades impróprias pelo BVerfG, que não garante nenhuma proteção à confiança em Direito Tributário. O déficit de proteção constitucional à confiança deve ser atribuído ao fato de que o BVerfG define a retroatividade com base na realização do tipo legal, e não com base no isolamento da atuação planejada da confiança.

Normas com consequências jurídicas direcionantes de plano não podem ser posteriormente de novo retiradas. Isso seria um venire contra factum proprium. Na modificação de consequências jurídicas direcionantes ou constitutivas do planejamento deve o regramento de transição enlaçar o ato jurídico respectivo. O antigo direito deve continuar vigendo para todos os atos jurídicos que se tornaram juridicamente vinculantes ou economicamente não podem mais ser praticados retroativamente. Deve também ser assegurada a continuidade das normas que pertencem ao núcleo sistemático da matéria regulada até a conclusão do plano.

Consequência da vinculação da jurisprudência à lei é que os tribunais não estão vinculados à jurisprudência anterior. Têm, pelo contrário, de decidir os casos concretos "corretamente". Esse entendimento pode ser auferido nova e divergentemente da antiga judicatura. Difícil se torna nesse contexto fundamentar uma tutela da confiança na jurisprudência em realização. Inobstante isso há em doutrina esforços para fundamentar uma tutela da confiança contra jurisprudência retroativa agravante. A jurisprudência dos Tribunais Superiores proporciona de fato a importância prática de uma base de confiança nada negligenciável pelo aplicador do direito. Não há, todavia, garantia de continuidade. Bem por isso deve-se distinguir o caso eventual dos restantes casos antigos. O caso eventual deve ser "correta" e, se necessário, divergentemente decidido. Anunciando-se que se decidirá corretamente em sentenças posteriores, omite-se a tarefa do juiz.

Preceitos administrativos não podem ser decretados retroativamente. Estão sujeitos à lei. Têm finalidade formativa de proteção à confiança, através da execução uniforme da lei no processo de massa. Proíbe a tutela da confiança à Administração modificar a execução da lei regulada para o passado. Deve a praxe adaptar pro futuro a correta aplicação da lei. Aplica-se no caso de jurisprudência mais gravosa.

A República Federativa da Alemanha é um Estado Social (art. 20 I; 28 I 1 GG). Por esse princípio é outorgado um mandato de configuração ao Legislador para velar por um ordenamento social justo. A lei fundamental não está vinculada a nenhuma Constituição econômica, portanto, dispõe o legislador de uma larga liberdade de ação na formação do Estado Social. O comando do Estado Social está orientado por uma compensação das desigualdades sociais. Isso garante a segurança da dignidade humana e do patamar social

mínimo. De consequência existe um direito constitucional ao amparo social. O princípio do Estado Social impõe, em analogia com o direito ao amparo social, a imunidade tributária do mínimo necessário à existência ao nível do amparo social devido pelo Estado. O princípio serve também de justificação às normas de redistribuição. A redistribuição é alcançada ou através de normas de escopo social, classificadas por faixas, segundo a capacidade contributiva, ou é acrescentada à função de finalidade fiscal a função de redistribuição. Exemplos:

- A alíquota progressiva do imposto de renda é norma de escopo social com finalidade de redistribuição. Não a justificam a regra da igualdade nem o princípio

da capacidade contributiva, que levam a uma regra proporcional de finalidade fiscal. A progressão é expressão da socioestatalidade redistributiva;

- Em compensação o imposto de sucessões e doação tem função dupla. Em primeiro lugar é imposto de finalidade fiscal com o objetivo de onerar o rendimento na forma de enriquecimento. Visto que o Estado aproveita a ocasião da transferência de bens tem função de redistribuição suplementar.

A redistribuição, como função social-estatal da tributação, é limitada através da garantia da propriedade e do direito hereditário.

Limitações constitucionais à Imposição

1. Proteção da dignidade humana e da personalidade

Na escala de valores da Lei Fundamental, a dignidade humana ocupa o lugar mais alto (Art. 1 I GG). O ordenamento deve também observá-la. É intolerável que o Direito Tributário não preserve os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana digna. Daí a imunidade do mínimo necessário à subsistência. Mesmo impostos indiretos não devem violar o mínimo necessário à subsistência. O art. 1 I GG tem sentido imediato para a reserva legal. Ele tutela também o direito genérico da personalidade. A jurisprudência do BVerfG garante ao cidadão uma esfera inviolável de privada configuração de vida. Com esse conteúdo, o art. 2 I GG desenvolve sua tutela ao Direito Processual Tributário. Deve o funcionário fiscal cuidar para que a integridade e a esfera íntima do sujeito passivo permaneça garantida, omitindo especialmente expressões ofensivas, tratamento rude e aviltamento perante membros da família e da empresa. Isso não obsta que despesas de um gabinete de trabalho doméstico ou despesas de doença com

médicos sejam revisadas. A investigação das situações de fato tributariamente relevantes realiza-se necessariamente na esfera privada constitucionalmente tutelada. O art. 2 I GG não impede a realização da legalidade, mas sim determina mais a maneira da verificação em combinação com a proibição de excesso. Rechaçando o sujeito passivo a inspeção ocular em sua residência, sem razão suficiente, pode a autoridade denegar a dedução das despesas por gabinete de trabalho.

A liberdade de crença, de consciência e de religião (Art. 4 GG) tem importância para o direito do imposto eclesiástico, para a retenção na fonte do imposto eclesiástico, para o incremento de objetivos religiosos através do direito da utilidade pública e donativos, assim como para a objeção fiscal (*Steuerverweigerung*) por razões de consciência. Entretanto, a jurisprudência não reconhece um direito à objeção fiscal e/ou medidas de equidade redutores de imposto se os impostos são empregados para missões militares e outros fins, com os quais o sujeito passivo em sua consciência não possa concordar. Cabe ao Parlamento o direito exclusivo de decidir sobre a aplicação de recursos orçamentários.

2. Tutela do direito à auto-determinação informacional

O art. 2 I GG c/c o art. 1 I GG institui como um direito da personalidade a autodeterminação informacional. Desse direito da personalidade pode ser deduzido o sigilo tributário. O direito axiomático do cidadão de ser informado sobre a utilização dos dados investigados pela autoridade fazendária só “em caso de interesse geral predominante” pode ser restringido (BVerfG 65, 44).

Da comparação com o Direito Internacional: resulta que o sigilo tributário não é comando de Estado de Direito. Pode também conciliar-se com a jusestatalidade a publicidade fiscal. A imagem do “contribuinte transparente”, a exposição de cifras fiscais por meio de listas públicas fiscais, tudo corresponde à compreensão de uma comunidade democrática solidária. Todavia os efeitos da publicidade fiscal são nos Ländern muito diferentes. Não está demonstrada maior eficácia do que o sigilo para a distribuição justa das cargas tributárias. A propósito, historicamente, o sigilo fiscal foi introduzido de fato originariamente por razões fiscais. A predisposição para a comunicação de todos os dados fiscalmente relevantes só existe se a autoridade tributária utilizar os dados apenas para suas próprias finalidades e não as divulga. Daí por que se deve concluir que o sigilo é a contrapartida para os deveres de revelação e cooperação do sujeito passivo e terceiros.

Não só o sigilo fiscal é obrigatório, mas também quebras do mesmo, mediante autorizações de revelação. Conflito entre metas da

Administração é agravado pelos deveres de comunicação da autoridade tributária: devem ser informados o Instituto de Seguro Social, a Delegacia Federal do Trabalho e a Caixa Social dos Artistas, também Autoridades da Persecução Penal, que podem tirar conclusões de delito. Assim intensifica-se o canal de informação entre Autoridades Tributárias, dando a aparência de um Estado Supervisor Orwelliano. A partir de 1.4.2005, admissível é uma ordem de liberação automática de informações de conta (§ 93 b AO), isto é, o acesso a dados de 500 milhões de contas bancárias e depósitos de valores mobiliários pode ser fonte de informação para autoridades sociais, trabalhistas e penal-persecutórias. A comunidade dos contribuintes tem um interesse vital em que ninguém com sobrecarga de seus concidadãos sonegue tributos e ninguém explore ilegalmente o Estado Social.

A ofensa dolosa de sigilo fiscal é punível (§ 355 StGB). Tem consequências disciplinares. É fundante de indenizações no sentido do § 839 BGB.

Proibição de excesso

A proibição de excesso se aplica em princípio a toda medida estatal, seja legislativa, seja administrativa, seja jurisprudencial. Restringe a intervenção na esfera de liberdade privada. Por ela se busca a racionalidade da relação meio-fim e concretiza-se pelos critérios da idoneidade, necessidade e exigibilidade.

É importante na prática processual. Assim, quanto à idoneidade, não pode a autoridade fiscal tomar nenhuma medida com a qual o fim almejado não possa ser alcançado, pois inadmissível é a investigação de fatos que não sejam relevantes para o concreto tipo tributário. Exemplo: pormenores de uma enfermidade, se consta que as despesas foram feitas, não podem ser investigados; na realização de uma inspeção externa não podem ser interrogados trabalhadores da empresa que não estejam suficientemente informados das circunstâncias tributariamente relevantes; créditos só quando a penhora puder levar à satisfação podem ser penhorados. Quanto à necessidade: dentre as várias medidas apropriadas, a autoridade fiscal deve tomar apenas a que onere o mínimo possível ao atingido. Exemplo: a inquirição de prepostos não é necessária, desde que o proprietário possa dar informações. Quanto à exigibilidade: é proporcionalidade em sentido estrito. Mesmo uma medida exigível, onerando o atingido tanto menos quanto possível pode ter como consequência uma sobrecarga desproporcional com o significado do almejado escopo, não mais se apresentando a medida como equitativa. Exemplo: gastos administrativos desproporcionais podem

tornar inexigível a cooperação da parte. A solução pode ser o reconhecimento de custos globais (por exemplo: de viagem).

Proibição do imposto-estrangulamento

Essa vedação resulta da garantia da propriedade e do direito hereditário, mas também da garantia da liberdade de profissão.

A BVerfGE 87, 153, formula a proibição como segue: “As leis tributárias devem ser em cada caso compatibilizadas em seu efeito delimitador da liberdade com o art. 2 par. 1 GG. Nisso deve-se sempre considerar que as leis tributárias intervêm diretamente na liberdade de ação geral, em sua expressão como desdobramento da personalidade no campo do direito patrimonial e profissional (Art. 14 par. 1 Art. 12 par. 1 GG). Isso significa que uma lei tributária não pode ter nenhum efeito ‘estrangulador’. O direito tutelado de liberdade só pode assim ser limitado até o ponto em que reste mantida para o titular de direito constitucional (sujeito passivo tributário) uma reserva nuclear de resultados da própria atividade no campo econômico na forma de fundamental utilidade privada do adquirido e do fundamental poder de disposição sobre as posições jurídicas de ativos produzidos.” (BVerfGE 87, 169)

Imposição preservadora da propriedade

Concretizaram este ainda sempre discutido princípio as decisões de valor unitário como segue:

Estatui o BVerfG de início a tutela da estabilidade do patrimônio inicial, que, todavia, por força da vinculação fiscal aos rendimentos teóricos [Soll-Erträge], não é satisfatoriamente garantida.

Depois, examina o Tribunal globalmente a carga fiscal do patrimônio e estatui o princípio da divisão pela metade [Halbteilungsgrundsatz]: o imposto patrimonial só pode ser adicionado aos restantes tributos sobre a entrada desde que a total carga tributária do rendimento teórico (Sollertrages), com a consideração tipificadora de entradas, despesas deduzíveis e outras desonerações, permaneça na proximidade da divisão pela metade entre o domínio privado e o público (BVerfGE 93, 121, ementa 3). Esse princípio foi deduzido do art. 14 II GG, segundo o qual o uso da propriedade deve servir simultaneamente à utilidade privada e ao Bem-Estar da coletividade.

Goza de proteção especial o patrimônio de uso pessoal e familiar. Aqui o art. 14 GG desenvolve sua função assecuratória de subsistência. Ela se estende, entretanto, somente ao patrimônio de

uso normal ou médio, por exemplo, ao valor de uma habitação unifamiliar média.

A decisão interlocutória do imposto sobre sucessões institui o princípio do Bem Comum, no caso de continuação da empresa pelos herdeiros. Vinculados ao Bem Comum e obrigados pelo Bem Comum de uma maneira especial, "como garantes de produtividade e postos de trabalho", são os empresários. Daí deduz a BVerfGE 93, 165, 176 uma "capacidade contributiva diminuída nos herdeiros". A carga tributária deve ser avaliada de tal maneira que a continuidade da empresa não seja posta em risco.

Tributação da família

Estando o casamento e a família sob a proteção especial do Estado pelo art. 6 I da Constituição, o BVerfG desdobrou essa tutela de um lado como proibição de prejuízo e de outro como comando de promoção. No Direito Tributário o comando de promoção não tem praticamente nenhum sentido. A acumulação dos rendimentos do casal através da imposição sobre o orçamento familiar (Haushaltsbesteuerung), ofensiva ao princípio da imposição individual (concretização do princípio da capacidade contributiva), é inconstitucional. O BVerfGE 6, 55, 80, tinha mencionado como alternativa constitucional o fracionamento entre cônjuges (Ehegattensplitting) de tal modo que foi ele a partir de 1958 introduzido. A imposição conjunta de cônjuges com a consequência jurídica tarifária da Splitting considera a comunidade de aquisição e consumo do casamento padrão intacto e não é sob esse aspecto nenhum favorecimento fiscal. Relativamente à documentação, liga-se a Splitting entre cônjuges ao Direito civil, de modo que a comunhão de vida não-matrimonial é prejudicada pela exclusão (não antiisonômica) do regramento. Todavia a splitting entre cônjuges é e sempre foi controvertida. O Direito Comparado oferece formas altamente diferenciadas de tributação de cônjuges. A imagem retora da parilha conjugal em princípio laborando para si mesma reduz a distribuição da renda pelo preenchimento de obrigações alimentares.

Na essência trata-se constitucionalmente da questão da distribuição de renda por dois indivíduos. Constitucionalmente deve-se apreciar a splitting somente sob o aspecto da imposição individual, mas economistas discutem do ponto de vista totalmente diverso do antagonismo da imposição de renda individual e global. Para a discussão interdisciplinar ainda não foi construída nenhuma plataforma comum. A zona proporcional, desde a VZ 2004 inicia-se acima já a partir da quantia de 52 a 152 euros, de tal modo que a splitting tem efeito até uma renda comum a ser declarada de 104 a 304 euros. Estende-se o efeito splitting a uma esfera de renda onde a

distribuição de renda matrimonial resulta essencialmente da comunhão legal de manutenção. O cálculo de manutenção pode assim ater-se a que despesas de manutenção são tributariamente sempre dedutíveis e receitas de manutenção sempre tributáveis.

Segundo o BVerfGE 69, 188, 205 f.; 75, 382, 393; 107, 205, não pode o legislador discriminar o casamento perante outras comunhões de vida não matrimoniais. Por conseguinte, está assegurada a proibição de prejuízo “por inversão de imagens” ínsita no comando de promoção para o casamento e família em relação aos não-casados e não-famílias.

Pais e filhos constituem uma família e são protegidos da mesma forma pelo art. 6 I GG. Não podem também os rendimentos de pais e filhos ser cumulados em razão do prejudicial efeito progressivo para fins de imposto de renda.

O art. 6 I GG garante o patrimônio familiar de consumo e previdência. No Direito Tributário da Renda deve ser isentado o mínimo necessário para a sobrevivência. Além do mais, a resolução do tributo patrimonial de 1995 enunciou as seguintes garantias do padrão familiar de vida: “Sempre que os sujeitos passivos do imposto patrimonial no âmbito de seu casamento ou família podiam se preparar para uma configuração individual de vida sobre uma comum – aumentada – base econômica, impõe a tutela do casamento e da família, conforme o art. 6 par 1 GG, que o legislador do imposto patrimonial respeite a continuidade desse bem matrimonial e familiar” (BVerfGE 93, 121, ementa 5). No imposto sobre sucessões aparece a tutela do matrimônio e da família ao lado da tutela constitucional da liberdade de testar.

AO	<i>Abgabenordnung</i>	Código Tributário
Art	<i>Artikel</i>	Artigo
BGB	<i>Bürgerlichesgesetzbuch</i>	Código Civil
BVerfG	<i>Bundesverfassungsgericht</i>	Tribunal Constitucional Federal
BVerfGE	<i>Bundesverfassungsgerichtsentscheidung</i>	Sentença do Tribunal Constitucional Federal
ESt	<i>Einkommensteuer</i>	Imposto de renda
GG	<i>Grundgesetz</i>	Constituição Federal
KSt	<i>Körperschaftsteuer</i>	Imposto sobre corporações

VZ	Veranlagungszeitraum	Período de lançamento
StGB	trafgesetzbuch	Código Penal